

資金的損益貸借対照表と会計の職能

今井敏博

目次

- 一. はじめに
- 二. 資金的損益貸借対照表
- 三. 資金的損益貸借対照表の検討
- 四. 会計職能論と「役割行為としての会計」観

一. はじめに

「科学的活動の大半は複雑でしかも消耗な掃討戦である。それは最近の理論上での敵線突破による利用可能となった基礎を固め、さらには次の突破のための本質的な準備を提供するのである。」¹⁾とトーマス・クーンは、論文「近代物理学における測定機能」において述べている。

野家啓一によればクーンの『科学革命の構造』の最大の貢献は、「パラダイム」概念もさることながら、科学研究の本質を「通常科学」としてとらえたことにある。²⁾という。学生時代のブームに乗っかり、よく理解もできないままに「革命」という言葉に踊らされ、通常科学としての仕事を私などは如何も疎かにしすぎていた。「消耗な掃討作戦」を行わなければならないのである。

そこで敵線突破のための理論は何か、ということになるのであるがそれを

まず固める必要がある。

クーンは、「自然科学教育における単一でしかも最も目立つ特徴は、他の創造的な諸分野にはまったく見られない程度にまで、完全に教科書に導かれて行われているということであります。」と述べ、教科書がパラダイムであり、教科書が通過儀礼となるのであるという³⁾。「通常の条件下にあっては、科学研究者は刷新者ではなくパズル解き家なのであります。そして、彼が集中しているパズルは、既存科学伝統内で述べることができ、解くことができると彼が信じているパズルなのです。」⁴⁾という。

実務的な学問の教科書といえども、教科書というのは理論により書かれているはずである。会計学のような学問ではとすると国家試験・検定試験などの試験を意識してか、あるいは、いわゆる制度というものをつくる基準等の解説にとらわれてであるのか、各種試験等を意識しなければ商業ベースに乗らないことにもより、制度が変わると多くの良書が絶版になってしまう。絶版であるが、私にとっての教科書は、理論は、飯野利夫著『財務会計論』であり、『資金的損益貸借対照表』論であるはずであるから、このパラダイムによりパズル解きをしなければならない。

そこでまずこのパラダイムがどのようなものであるのかが問題であり、その作業の一環として本稿を草するものである。

二. 資金的損益貸借対照表

資金的損益貸借対照表とは、損益には期間損益と時点損益とがあり、時点損益は損益計算書でも行いうるが、貸借対照表の方がよりよく行いうること、また、いわゆる動的会計思考の強調にもなるともすれば軽視されがちな貸借対照表、収支と損益との期間的ズレを収容するだけの機能しか見ないシュマーレンバッハ的な収益=費用的損益貸借対照表の批判を通じて、飯野利夫が構想した、資金の投下と回収という資金にかかわらしめて損益の計算を行う貸借対照表である⁵⁾。

ドイツで行われた貸借対照表論争は、1861年の普通ドイツ商法の規定する「財産目録および貸借対照表を作成するときにつけるべき価値」をめぐる議論がきっかけであったが、論争のきっかけが法文解釈にあったことにより、当初支配的であった法律家たちによる客観価値説は「規範論的貸借対照表論」というものであった。それに対し、それに続く主要な3人の学説(シェフラー、ジモン、フィッシャー)は、現実に企業が作成している貸借対照表を対象にし、そこでの貸借対照表価値についての会計実務に理論的根拠を与えようとするものであり、そのことから「存在論的貸借対照表論」というものかもしれない、と飯野は述べる⁶⁾。資金的損益貸借対照表は、このような存在論的観点に立った研究の系譜にある理論である。

飯野は、まず「われわれのみるところでは、企業会計は、企業における財貨または用役(以下、たんに財貨という)の流れと貨幣の流れにおける財貨および貨幣を個別的に記録することによって、それらを管理する職能、財貨の流れと貨幣の流れとを貨幣額によって一元的に把握することによって企業における資本運用の事実と結果とを計算測定する職能およびその結果を利害関係者に伝達するという三つの職能を持っているように思われる。」と企業会計をとらえる。そして「これらの職能は、それぞれ、財産管理保全職能、測定職能および伝達もしくは報告職能とよばれている。計算構造論的接近の場合に問題になるのは、これら三つの職能のうち第二の測定職能だけである。」と述べるのである⁷⁾。

「会計的測定の内容は、すでに述べたように、資本の運用に関することであるから、これを資本計算と称しうるであろう。そして、それは、資本運用の事実に関する損益計算と、資本調達とその運用の結果に関する資本有高計算の二つに分けることができる。損益計算からは処分可能利益の期中増減額が計算され、資本有高計算から得られる資本の源泉別・運用形態別の構成比率および資本源泉と運用形態との相関関係によって、企業の財政状態の良否を判定し、損益計算から得られた利益額と資本有高計算から得られた資本有高

との比率、すなわち総資本利益率によって、経営活動判断のための資料を得る。このような目的のために役立つ損益計算および資本有高計算は、それぞれ、損益計算書および貸借対照表において行われ、それらによって利害関係者に伝達される。」と説明される⁸⁾。

それでは貸借対照表によってどのように資本有高計算が行われているのであろうか。

飯野は、まず株式会社は、株式の発行、借入その他の信用授与という形態で貨幣を獲得するが、そこに得られた貨幣は利益獲得という役割を担わされた、資本として機能すべく意図されたものの具体的形態であるという。ついでその貨幣によって財貨が購入され、貨幣が財貨に形を変える。したがって、「財貨の本質はその現象形態とかわりなくすべて貨幣であり、財貨はすべて、貨幣の変形物である。すなわち、ここでは資本が財貨として機能している。したがって、その測定には取得にあたって現に支払いまたは将来支払われるべき貨幣額、すなわち投下資本額にもとづいて行わなければならない。したがって、その価格がかりにそのものに投下された貨幣額よりも高くなっても、そのものの価額はそのものへの投下資本額を超えてはならない。ここに取得原価基準の理論的根拠がある。」と測定問題まで論理展開される。

しかし財貨は、品質低下、価格の下落等の理由によって、財貨への資本投下額の全部を回収することができなくなったり、資本投下の効果が喪失してしまうことがある。そのような場合には、財貨の価額を引き下げる、修正しなければならない。「したがって資産は投下された資本の効果が次期以後に持続するものまたは投下資本のうちで回収可能なものとして理解される。」という⁹⁾。

さらに「ここに注意すべきは、財貨の取得にはかならずしも貨幣の支出をともなわないということである。たとえば贈与によって取得されることがあるからである。…。贈与によって得られた財貨も購入によって取得されたものとおなじく、利益獲得のために役立つのであるから、これを購入によるも

のと区別すべき理由は存在しない。これを資本有高計算に参入するのでなければ、その結果得られる貸借対照表は資本についての調達源泉とその運用形態の結果を正しく表すものということはできず、また、それを基礎として計算される総資本利益率には経営成績の判断資料として多くのことを期待できなくなる。そのような場合には、贈与という形式による資本の調達があり、贈られた財貨はその具体的運用形態とみることができるのである。そしてその量的測定は購入したとすれば支出すべかりし貨幣額にもとづいて行われる。」¹⁰⁾という考えがあることである。

投下された資本は、財貨が販売され貨幣が流入することによって回収される。資本の回収は、掛けによって売ったり、手形によって販売されたりするので、つねに現金によって行われるとはかぎらない。このような場合には、財貨の場合と同じく回収不能額を見積もってその部分を控除する。

「かくて、種々の源泉から調達されて企業に投下されている資本投下額のうち、回収可能額および効果が次期以後に持続する額ならびに資本として回収された額(貨幣以外の形態によって回収された場合には、その貨幣による回収可能額)を資本調達の源泉、資本の用途および資本の回収形態を明記して一表に集めることによって、現に企業に投下されている資本について、その調達源泉と運用の結果を静態的に表示するとともに、資本運用によって生じた利益を資本有高に即して計算表示しようとするものが貸借対照表である。」¹¹⁾ということになる。

次頁の第一表が、以上の記述に従った方式による貸借対照表の記載例である。

そしてその次の第二表が、実際に作成される貸借対照表の勘定式の場合の記載例である¹²⁾。

第一表 貸借対照表

資本回収額：

現 金		1,000
受 取 手 形	7,000	
売 掛 金	<u>5,000</u>	
	12,000	
うち、回収不能見積額(貸倒引当金)	<u>500</u>	
回収資本のうち回収可能額		<u>11,500</u>
		12,500

資本投下額：

資 本 金	10,000
剰 余 金	3,000
支 払 手 形	6,000
買 掛 金	<u>5,000</u>
	24,000

うち、未回収投下資本額：

回収可能額：

商 品(原価)	8,500	
回収不能見積額	<u>500</u>	8,000

効果持続額：

建 物	5,000	
前 払 費 用	<u>500</u>	<u>5,500</u>
		<u>13,500</u>

投下資本のうち回収済額：	<u>10,500</u>
当期純利益	<u><u>2,000</u></u>

第二表		貸借対照表	
現金	1,000	支払手形	6,000
受取手形	7,000	買掛金	5,000
売掛金	<u>5,000</u>	資本金	10,000
	12,000	剰余金	3,000
貸倒引当金	<u>500</u>	当期純利益	2,000
商品	8,500		
商品低価引当金	<u>500</u>		
前払費用	500		
建物	<u>5,000</u>		
	<u>26,000</u>		<u>26,000</u>

三. 資金的損益貸借対照表の検討

資金的損益貸借対照表というのは前節に紹介したものである。その貸借対照表における損益計算の普遍妥当性に疑問を呈する所説として大野功一によるものがあるのであるが、この大野の所説が成立するとなると資金的損益貸借対照表論は、学説史上の存在価値があるというだけのものということになろう。しかし、その所説については別稿（今井(2013)）でも論じているのであるが、資金的損益貸借対照表についての理解を深めるためにその要点と若干の補足しておく。

大野は、貸借対照表上の資産分類は、貸借対照表が表現しうるもの、あるいはそれに表現させたいものに依存するから、貸借対照表の機能と関連付けて検討しなければならないという。そして複数の資産分類方法がある場合には、それらの選択には、貸借対照表のいかなる機能を重視するかという利用面からの価値判断によらねばならないという。

大野の所説の結論を述べると以下のようになる。「資金的損益計算(大野は

飯野説の貸借対照表における損益計算機能をこのように呼んでいる)は、資産を資金回収過程にある資産と資金の投下過程にある資産とに分類することが不可欠であった。その分類としては、通常、貨幣性・費用性資産分類が予定されていた。資金的損益計算が常に成立するならば、貨幣性・費用性資産分類は貸借対照表上の分類としての意義を主張できる。しかしながら、資金的損益計算は、特殊なケースを除くと成立しないものである。したがって、すくなくとも資金的損益計算の観点からは貨幣性・費用性分類に貸借対照表上の資産分類としての意義を見出せない。」ことになる。そして、利益が投下資金であり、資金の調達源泉の一つを構成する側面に注目すると、貸借対照表は利益を借入金、資本金などとともに資金の調達源泉の一つとして記載することによって企業の財政状態を表現する表として見えてくる。貸借対照表の資産分類をもっぱら財政状態表示の観点から検討することに、短期の債務弁済能力の表示に貢献する流動・固定分類を資産分類とすることの妥当性を認めることになる¹³⁾、というものである。

まず資金的損益貸借対照表は、会計職能として3つ挙げられていた財産管理保全職能、測定職能、伝達もしくは報告職能のうちの測定職能についての議論であった。そして資金的損益貸借対照表は、損益計算重視の考え方から、貸借対照表の項目をどのように分類し、また貸借対照表はどのように理解すべきかを明らかにすることが目的であった。

それではこのような貸借対照表論における資産とはどのようなものであるかという点、「このような資本有高計算の立場から資産とは、企業に投下された資本をいい、それは様々な具体的機能形態をとっている。すなわち、それは(1)回収されたもの(貨幣性資産とよばれるもの)と(2)投下資本のうちで、効果が次期以降に持続するもの(費用性資産とよばれるもの)とに大別され、後者(2)はさらに、(イ)販売等の形式で回収されるもの(棚卸資産)と、(ロ)販売以外の形式で費用化していくもの(償却性資産、前払費用および繰延資産)の二つに分けられる。」そして、資産は投下資本であるから「費用性資産は原則と

して支出額により、販売等の形式によって投下資本が回収されるものについては、価格の下落等によって、支出額、すなわち資本投下額のうち、回収不能額が見込まれる場合には、資本投下額の中での回収可能額で測定されることになり、また、貨幣性資産は、企業のために役立つ貨幣額、すなわち、回収可能額によって測定されることになる。したがって上に掲げた資産に関する定義は、貸借対照表が行う資本有高計算に即した資産の質的限定のみならず、量的限定をもそのなかにふくむものというものである¹⁴⁾。

したがって、貸借対照表を財政状態表示機能から見て資産の性質を、資産分類を考える思考法とは違うのである。流動資産・固定資産と分類するような貸借対照表は、財産計算的思考に基づくものであり、損益計算的会計理論、貸借対照表的観点よりは損益計算書観的観点の重視という会計の流れ¹⁵⁾の中で思考されている資金的損益貸借対照表とは違うものである。

ただし、伝達もしくは報告職能という観点から見て有効なものであれば、あるいは望ましいものであるのならば取り入れることに何ら問題はない、あるいは取り入れるべきものと思われる¹⁶⁾。このようなことが、先の二節でも引用した「現に企業に投下されている資本について、その調達源泉と運用の結果を静態的に表示するとともに、資本運用によって生じた利益を資本有高に即して計算表示しようとするのが貸借対照表である。」という叙述になってあらわれているものと思われるのである。

そこで問題になるのが大野の「資金的損益計算は、特殊なケースを除くと成立しない」という主張である。

大野は二つ事例を挙げる¹⁷⁾。

[事例 1]

- ① 現金 200 円の出資により営業を開始する。
- ② 商品 2 個(単価 100 円)を現金で購入する。

- ③ 商品 1 個を 150 円で販売し現金を得る。

$$\begin{array}{cccc} \text{回収資本} - (\text{投下資本} - \text{投下未回収資本}) = \text{当期純利益} & & & \\ (150) & (200) & (100) & (50) \end{array}$$

[事例 2]

- ① 現金 200 円の出資により営業を開始する。
- ② 商品 2 個(単価 100 円)を現金で購入する。
- ③ 商品 1 個を 150 円で販売し現金を得る。
- ④ 商品 1 個(単価 120 円)を現金で購入する。

$$\begin{array}{ccccccc} \text{貨幣性資産} - (\text{投下資金} - \text{費用性資産}) = & & & & & & \\ & & & & \text{回収済資金} - \text{要回収済資金} = \text{期間利益} & & \\ (30) & (200) & (220) & & (30) & (-20) & (50) \end{array}$$

[事例 2] の場合、回収済資金は 30 円であるが、投下資金よりも投下未回収資金(費用性資産)が 20 円大きいので、回収を要する投下資金は -20 円。投下未回収資金が投下資金を上回るという用語上の矛盾があり、そのようなことは現実にはありえないので、[事例 2] のような不合理な解釈を、ときに要する資金的損益計算は、常に成立するとはいえないというのである¹⁸⁾。

[事例 1] の場合は、資本循環が終わったところである。大野もこの場合と [事例 1] のような場合の資本循環の途中のときには成立するとしている。したがってこの [事例 2] の場合が問題になる。

そこでそもそも資本高計算が期間計算なのだろうか、ということが問題であると思うのである。期間での有高ということもあるのかもしれないが、貸借対照表は、ある一定時点での有高の表示であろう。時点計算なのである。

そうであるとする、[事例 1] と [事例 2] との違いは、たんに④が加わっているかどうかということではなくして、[事例 1] での当期純利益は、時点利益と表記すべきではないかと思う。④を加える前に、区別するために時点利益に書き換える。それを時点 t_1 とする。

$$\begin{array}{rcccc} \text{貨幣性資産} - (\text{投下資金 } t_1 - \text{費用性資産}) = \text{時点利益} & & & & \\ (150) & (250) & (100) & & 0 \end{array}$$

上式の投下資金 t_1 は、当初投下資金 200 円と当期純利益 50 円からなる。そして、④の取引が行われると、

$$\begin{array}{rcccccc} \text{貨幣性資産} - (\text{投下資金 } t_1 - \text{費用性資産}) = & & & & & & \\ & & & & \text{回収済資金} - \text{要回収済資金} = \text{時点利益} & & \\ (30) & (250) & (220) & & (30) & (30) & 0 \end{array}$$

大野の例にはなかったが、⑤として、先に購入した商品(単価 100 円)を 160 円で販売して現金を得たという例を加えよう。

$$\begin{array}{rcccccc} \text{貨幣性資産} - (\text{投下資金 } t_1 - \text{費用性資産}) = & & & & & & \\ & & & & \text{回収済資金} - \text{要回収済資金} = \text{時点純利益} & & \\ (190) & (250) & (120) & & (190) & (130) & (60) \end{array}$$

次の循環に入るためには、投下資金 t_1 に上記時点利益 60 円を加えて投下資金 t_2 を 310 円にする必要があるのである。

$$\begin{array}{rcc}
 \text{貨幣性資産} - (\text{投下資金 } t_2 - \text{費用性資産}) = & & \\
 & \text{回収済資金} - \text{要回収済資金} = \text{時点純利益} & \\
 (190) \quad (310) \quad (120) & & \\
 & (190) \quad (190) \quad 0 &
 \end{array}$$

以上のようになる。

さて大野が述べる「回収を要する投下資金－20円。投下未回収資金が投下資金を上回るという用語上の矛盾」ということであるが、これは投下資金が当初より増えているからであり、資本ということでは、利益もすぐに資本として機能するのであるから、上式の投下資金に加算される必要がある。ただし一定期間をまとめて計算するために以上のようなことは行わない。背後にかくれている。回収を要する投下資金が、式において－記号がついているのは、ここでは投下資金 t_0 に加えられていくことを意味しているのである。

ところでこのような式にとらわれてしまったのであるが、飯野の論文集の最後の論文において、期間利益を計算する式として次の式が示されている。

$$\begin{array}{l}
 \text{期間利益} = \text{投下資金期末有高} - \text{投下資金期首有高} \\
 \quad \pm \text{損益の発生以外の理由にもとづく資金期中増減額} \quad \dots\dots(1)
 \end{array}$$

この式を投下、回収の観点から書き換えると、

$$\begin{array}{l}
 \text{期間利益} = \text{現金額} + \text{資金の取立可能額} \\
 \quad - \text{回収済投下資金額} \quad \dots\dots(2)
 \end{array}$$

ところが、

$$\begin{aligned} \text{回収済投下資金額} &= \text{資金投下額} \\ &\quad - \text{未回収投下資金額} \quad \dots\dots(3) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{未回収投下資金額} &= \text{投下資金額のうちの回収可能額} \\ &\quad + \text{投下資金額のうちの効果持続額} \quad \dots\dots(4) \end{aligned}$$

であるので、(3)、(4)式を(2)式に代入すると、

$$\begin{aligned} \text{期間利益} &= (\text{現金額} + \text{資金の取立可能額}) - \{ \text{資金投下額} - (\text{投下資金額のうちの} \\ &\quad \text{回収可能額} + \text{投下資金額のうちの効果持続額}) \} \quad \dots\dots(5) \end{aligned}$$

(5)式を整理すると、

$$\begin{aligned} \text{現金} + \text{資金の取立可能額} + \text{投下資金額のうち回収可能額} + \text{投下資金のうちの} \\ \text{効果持続額} &= \text{資金投下額} + \text{期間利益} \quad \dots\dots(6) \end{aligned}$$

このうち(6)式が貸借対照表の基本構造を表し、(5)式が貸借対照表における損益計算の構造を表す。「公表貸借対照表におけるこのような損益計算の構造が明確に認識されないのは、現実の貸借対照表では、その財政状態表示職能、すなわち企業資金をその調達源泉と運用形態との両側面から表示する(6)式的な表示に重点が置かれているためである。」¹⁹⁾と飯野は述べるのである。

このような思索の結実が、飯野の『財務会計論』第2章・第3章等における叙述となっているのである。この(6)式の観点からすれば、上記で、一循環が終わるたびに投下資金 t_0 が t_1 になって、 t_1 が t_2 になって、そして t_3 になって、云々ということはいわずに期間利益の累積ということを説明でき、というのは資金投下額には剰余金も含まれてくるから、大野のいう用語上の矛盾というような疑問もでないのではないか、と思われるのである。

用語、シニフィアンが同じでも時点が違うことにより、その所記、シニフィ

エが異なる場合、異なって解釈しやすい場合は厄介である。貸借対照表は時点損益計算であり、その中で期間損益を表示する、あるいは計算できるということであるのではないかと、考えるのである。

別稿において井上良二説のさらなる検討の必要があることは述べておいたのであるが、これは、井上が飯野のいうところの存在論的方法を受け継いでいると思われるからであり、資金的損益貸借対照表の展開の可能性を考えるうえで重要と意識しているからであった。しかし、これはまた別の機会にまだ譲らざるを得ない状態である。

また別稿を書いている時点で大野論文の延長線に位置づけ得るとされる清水啓介(2000)論文を知ったのであるが、これもまだ検討したいことがあり、また井上説とともに扱えるところがあるので次の機会に検討したい。ただこの清水論文にしても、大野論文と同じように計算構造論の問題を取り巻く会計職能をどのように考えているのか、それがわからないのであるが、測定職能というところの理解の仕方、考え方に違いがあるのではないかとと思われることと、私自身それをどのように考えていくのかという整理が必要に思うのである。大野論文は、ある面、過大な要求をしまっていると思うのである。内在的批判か、そうでないかを識別するためにも必要な作業であろうと思われるのである。

四. 会計職能論と「役割行為としての会計」観

飯野(1964)は、企業、家計および政府において行われている会計的諸活動の考察を通じて、会計一般について職能とその展開を明らかにして、「会計は、このように原始的本源的な記録職能から、財産保全、測定、報告、計画、管理など、いくつもの職能が分化し、しかもそのすべてをそのなかにふくみながら、螺旋状にその職能を拡大し、その内容を深化してゆく。」²⁰⁾と結論する。

ここには以上のように、飯野がいうところの存在論的思考法が貫かれてい

る。それではそこでみられた記録は何に対する記録であるかという、貨幣または財貨の流れである。原始的本源的職能として記録職能がある。

企業の会計に絞って、飯野による会計の職能についての説明を要約すると以下のものである²¹⁾。

まず「企業は財貨または用役を、空間的または場所的に移転し、あるいはそれらを適宜組み合わせることによって、新たな財貨または用役を作り出すことを目的とする生活体である。」と規定され、このような活動を行うために、資本として貨幣、すなわち資金を調達し、それによって財貨または用役を購入し、費消または変形し、外部に引き渡し、その対価として貨幣を得る。この場合、会計は、貨幣ならびに財貨および用役の増減変動の事実を知り、その保全に役立つ。財産保全職能である。

つぎにすべての生活体がそうであるように、それが生活体である以上、最少限度その維持が要請される。そこで費消された財貨とあらたに創造された、または獲得したものとを共通の尺度で比較することが必要となり、このために貨幣額によってすべての財貨が測定されることになる。測定職能である。

この場合、支出額によって測定された費消された財貨等の価値が、通常、費用と呼ばれ、収入額によって測定された創造された財貨等の価値が、通常、収益と呼ばれる。そしてこれら収益と費用との差額を損益という。

企業を合理的効果的に運営するためには、獲得された利益額は、費消された貨幣価値または使用された貨幣額との関連において考慮されなければならない。利益を獲得するために使用されるものは、具体的には、財貨または用役であるが、このような利益を生み出す潜在的能力が資本と呼ばれ、それは出資、銀行信用、企業間信用または利益留保等によって調達され、財貨または用役という形態をとって具体的に機能する。資本の具体的機能形態が資産と呼ばれる。

企業はそのおかれている状況に応じて問題性を異にする。会計への要請もそれにとまって変わりうる。したがって会計的測定の内容も、時と所、誰

が会計的情報を必要とするかによって相違することになる。個人企業から、組合企業、合名会社、合資会社というような人的企業になると組合員や社員ごとの持分の測定が必要になり、また、企業の存続期間の長期化にともなって、解散または閉鎖を待たないで利益を分配し、損失を負担することが必要になるなど期間を区切った損益の計算が必要になる。ここでは業務執行者が資本抛出者に業務執行すなわち資本の運用に関する事実と結果を報告し、併せて分配の基礎となる利益または負担すべき損失を測定して報告することになる。報告または伝達職能である。

会計という本来、商人的私的技術が 1673 年フランスにおける商業条例以降、法律的社会的技術に昇華する。財産目録の定期的作成による、取引関係者または債権者に対して企業の財産状態、特に債務支払能力を判断するための情報を提供する義務を負う。財産目録に課せられた職能は、その要約表としての貸借対照表も当然に果たすべきことが要請され、財産額を測定・報告することこそが会計の主目的であると考えられるにいたる。このような考え方が 1807 年のいわゆるナポレオン商法に受け継がれ、さらに 1861 年のドイツ普通商法に取り入れられ貸借対照表論争を引き起こす。

また、アメリカの 1870 年代にはじまる単名手形による企業融資に対する銀行の財務書類提出要求、企業財務流動性測定を頂点とし、貸借対照表を中心とする銀行のための信用目的の会計、そして 1930 年代頃からの不在株主または逕有株主への配慮を加えた投資者のための会計へ、投資者保護が強調されるようになった。

株式会社の場合配当可能利益といっても、それはむしろ株主のためであるよりは債権者のために配当可能利益が計算・測定されることが要請される。そうすることが会社財産を蚕食しないこととなり、会社債権者が保護されることになる。従来副次的にしか考えられていなかった損益の測定が脚光を浴びて会計の中心的課題となり、支払能力の測定も、債権者保護の測定も収益力測定へと重点が移行し、解釈され直したのである。ここに資金的損益貸借

対照表が出現するのである。

会計職能の展開が史的に検討され、私的技術であったものが社会的技術ともなった経緯が明瞭にされたわけであるが、そこにおいては企業活動を記録・測定・伝達するという行為として会計が捉えられていた。このような捉え方に対して、中瀬は、「黒澤[1959]や飯野[1963]は、「会計の職能」の発展過程を歴史的に考察し、それが「記録職能」から多様に分化した様相を詳細に描いている。しかし、そこでは、「分化した職能」のうちに、「異なる次元から考察された」または「異なる意味内容を持つ」<機能>(function)概念に基づく「職能」が混在しているように思われてならない。」²²⁾と疑問を提示する。

それでは何が混在しているのであろうか。

中瀬は、井上達雄が、会計の機能または職能について、会計に何が求められ、どのような役割が要請されるかという目的の見地から機能を見る立場、すなわち目的的功能(1.財産保全、2.利害調整、3.経営管理)と、会計の操作ないし作業的側面から機能を見る立場、すなわち操作的機能(1.記録[記録計算]、2.測定[測定整理]、3.伝達[情報伝達])とに分類する見解、およびそれを踏襲した渡部裕亘による会計情報造出のプロセスそれ自体に職能を求める「過程的ないし操作的職能」と会計の果たす役割ないし目的をもって職能とする「社会的ないし目的的功能」とに2分類する見解を紹介し、それを中心にして会計職能に関する諸説を検討しているのである。

中瀬において飯野の職能論に混在しているというのは、目的的功能と操作的機能ということが区別されていない、あるいは明瞭ではないということである。

会計の職能というものを飯野は、先に見てきたように歴史的に捉えているのであるが、このような会計に対する見方・考え方は、中瀬が、「《誰が》識別し測定し伝達するのか、その『行為主体』が無視されており、会計は「行為主体」から切り離されて、1つの「プロセス」としていわば《物象化》されている。」²³⁾と述べているような立場である。

このような立場とは、会計自体というか、会計そのものが、自己展開したという見方であると思われるのであるが、そこにおいて中心となっているのは、原始的本源的職能としての記録職能であった。その職能にいろいろなものが付着して、今日まで拡大・発展を遂げてきた。会計という自己と、外部の利害関係者というような他者との関係も視野に入ってきたという捉え方である。

飯野は、ドイツにおけるいわゆる貸借対照表論争を振り返り、「理論的には、まず、貸借対照表の目的が指定せられて、その後、それにふさわしい資産の評価や資産性の判断に関する基準が与えられるべきはずである。」ところが事情はまったく逆であったという²⁴⁾。したがって、当初から目的的功能というべきものが含まれていたのである。しかし、存在論的思考に立ったことにより、歴史的に考察することにより、目的は存在によって規定されていたのであるから、「会計の職能」論文において機能分類はされなかった。あるいは、会計自体の立場に立っていることにより、操作的機能ということ論ずればよく、目的的功能ということは、会計の社会において果たす役割として考察すればよいものとして除外された、と思われる。

それでは存在論的目的とは何か。それは企業活動である資本と利益の測定である、のではないだろうか。原始的本源的職能というそもそもの記録職能も、利益獲得動機により生じたものであるように思われてならない。目的というのは、《物象化》されたものであるように思われるのである。

中瀬は、「会計を、会計情報の作成者(送り手)とその利用者(受け手)との相互作用過程(interactive process)における、会計情報作成者(会計担当者)の《役割行為》と捉える。「識別し測定し伝達する」《主体》(=会計担当者)を指定することは、その《主体》がおかれている状況も視野に収めること」²⁵⁾により、会計職能論において言及されていない役割の背後に潜む人間関係について、したがって会計が社会的相互行為であることから、会計を《物象化》して捉える思考において生ずる問題を論じている。

これは非常に貴重な洞察を生むものであるが、会計《物象化》の立場から述べると、これこそ「パラダイム展開」であると思われる。というのは、会計職能論は、会計自体の立場（Aとする）から外部の環境との関係を捉えるもの、中心はあくまでAである。それに対して、《役割行為》として捉えることは、会計自体（A）とその環境の中の特定の主体（B）とを初めから対等に捉えるA、Bそれぞれの立場を超越した立場（A、Bそれぞれの立場を甲とする）、すなわちAとBとを含めた立場自体（乙とする）から考えるからである。いわゆる階層が甲から乙に上昇することになる、異なるからである²⁶⁾。乙の立場からは、Aの内部は、もはや問題ではない。Aの境界面とBの境界面との相互作用から生じることが問題であるからである。したがって、甲におけるAと乙におけるAとは、断絶しているものと考えべきものであるのではなかろうか。

先に要約したように、飯野説においても企業はそのおかれている状況に応じて問題性を異にし、会計への要請もそれに伴い変わりうると認識している。したがって会計的測定の内容も、時と所、会計情報を誰が必要とするかによって相違するということを明記している。そうであるとするならば、記録、測定および伝達という操作的職能も、内容がだんだん脱落し、形式的なことを、形式的な事態を指すことになってくるのではないだろうか。

要請、すなわち利用目的に応じて内容が決まるわけであるから、記録、測定および伝達というものは、それぞれに応じたものにより内容が違うのであるから、そこには記録職能、測定職能および伝達職能という形式が残ることになる。渡部が、「過程のないし操作的職能は、人間が会計行為を営んで以来一貫して行ってきたプロセス自体を抽象的に抽出したもので、その意味では形式的職能である。」²⁷⁾と述べていることになる。ここからは操作的職能を規定する目的職能の中身、内容は出てこない。さらに、会計というものが外部の要請に応じるということであるならば、社会的ないし目的職能もそれらの要請を指す形式的なものになり、結局、会計職能論というのは、いわ

ば学説などを分類するためであるとか、あるいは論じている問題の全体における位置づけを、たとえば資金的損益貸借対照表は測定職能での議論である、というようなことを明瞭にするための座標のようなものであらうと思われるのである。

目的は会計外のことから規制され、操作的機能は形式的職能である、となると、それゆえに「会計は技術」である、という認識になるのであらう。そこにおける目的の取り戻し、「社会的ないし目的職能」の内在化、特定化が、「存在論的方法」であるように私には思えてならないのである。

したがって、中瀬が「混在している」という事態は、やはり乙の階層から見ているから見えることであり、甲の階層においては操作的機能と並列していてもよいものである。ただし、いったん上位の階層の視点をとることができてしまうと無意識のうちに視点の階層転換が生じてしまうのであり、それを考慮したものが必要になるのであらう。そして、ともすれば視点の漂白とともに原始的・本源的なものを忘れてしまう、あるいは知らぬ間に捨てているということになる場合も出てくるのであらう。

注

1. クーン(1977)(安孫子・佐野訳)、xvii - viii、236 頁。
2. 野家啓一(1998)、152 頁。
3. クーン、前掲書、286 - 88 頁。
4. 同上書、294 頁。
5. 飯野利夫(1979)、ii 頁。
6. 同上書、39 頁。
7. 同上書、279 - 80 頁。
8. 同上書、280 頁。
9. 同上書、281 頁。
10. 同上書、281 - 82 頁。
11. 同上書、283 頁。
12. 第一表は同上書 282 頁、第二表は 283 頁に掲載されているものである。なお、第一表の貸借対照表を大島・吉田(1979)では、飯野は、「上のような貸借対照表

における計算を「収支的損益計算」と呼ばれ、(18頁)というのであるが、記述が見当たらない。資本有高計算と収支的損益計算とは、両者とも測定が収支に基づいて行われるとしても概念的に違うものであり、シュマーレンバッハに代表されるような、ある期間の収入と支出と、その期間の収益と費用との期間的ズレを収容するようなタイプのものが収支的損益計算としての貸借対照表であり、そのような貸借対照表を飯野が純化したもの(以下の貸借対照表)を呼んでいるのではないだろうか。したがって、第一表は資金的損益貸借対照表であると思うのである。大野も井上(1996)も同じ解釈であると思われる。

貸借対照表	
将来の収入	将来の支出
将来の費用	将来の収益
現 金	過去の純益
	純 益

飯野(1979)、261頁より。

13. 大野功一(1990)、89頁。
14. 飯野(1979)、284頁。
15. 同上書、とりあえず254 - 55頁。
16. 会計職能を3つに分けるが、会計記録を行うにあたり、勘定科目をどのように設定するか、ということから財産保全も、伝達・報告をも考えて勘定科目が当然立てられるであろうから、測定職能の問題であるといっても、例えば、論理展開に齟齬のない範囲で支払能力に役立つというような分類が、当然とられることになるのではなかろうか。飯野(1964)、36頁。
17. 大野、前掲論文、83頁、87 - 9頁。
18. 笠井昭次は、大野のこのような解釈を支持している。笠井昭次(1997)、93頁。
19. 飯野(1979)、295頁、298 - 99頁。
20. 飯野(1964)、37頁。
21. 同上書、12-35頁。
22. 中瀬(2010)、322頁。中瀬の「会計職能論」という観点に対する批判は、会計職能論では、目的職能と操作的職能との関係を究明し難いので、「役割行為としての会計」観を導入することが必要である、ということが主張点の一つである。また、「会計における「パラダイム転換」」という主張に対しても、「会計職能論」と「役割行為としての会計」観との対応ないし分析力についても論じている。
23. 中瀬(1995-b)、291-92頁。
24. 飯野(1979)、3-4頁。
25. 中瀬(1995-b)、292頁。
26. 「場所」という言葉に惹かれて触れるのであるが、清水博(1996)は、自己には自己中心的自己がもつ自己中心的観点と、それを超越的に眺める場所中心的観点

という二種類が存在している、ということを指摘している。会計という自己における二種類の観点、会計職能論における操作的職能と目的職能との分類はこれに相当しているものであり、当てはめて考えられるであろう。

27. 渡部(1981)、448-49頁。

参考文献

- 青柳文司(1982)「総論」青柳文司編著『会計学基礎講座1 会計理論の基礎』中央経済社、1-16頁。
- 飯野利夫(1964)「会計の職能」、飯野利夫・山杣忠恕編集『企業会計原理(会計学基礎講座第1巻)』(再版)有斐閣、1-37頁。
- (1979)『資金的損益貸借対照表への軌跡』国元書房。
- (1993)『財務会計論(三訂版)』同文館。
- 井上達雄(1975)『新財務諸表論』中央経済社。
- 井上良二(1996)「市場性ある有価証券の性格とその測定」『JICPA ジャーナル』No.487、54-59頁。
- (2008)『新版財務会計論』税務経理協会。
- 今井敏博(1996)「オートポイエーシスと会計」試論序説『函大商学論究』第28輯第2号、261-276頁。
- (1998)「オートポイエーシスと会計言語」『函大商学論究』第30輯第1号、77-89頁。
- (2013)「資金的損益貸借対照表論への一步」『商学論纂』第54巻第6号、1-28頁。
- 岩井克人(2000)『二十一世紀資本主義』筑摩書房。
- 内山 力(1979)「損益計算と資本」飯野利夫先生還暦記念論文集『財務会計研究』国元書房。
- 大島美留・吉田威「新静態論への統合」飯野利夫先生還暦記念論文集『財務会計研究』国元書房、3-34頁。
- 大野功一(1990)「貸借対照表の機能と資産分類」『産業経理』第50巻第3号、80-89頁。
- 笠井昭次(1997)「会計の論理と経済の論理——経済学のシェーマの会計理論への援用を巡って——」『三田商学研究』第40巻第4号、65-102頁。
- 黒澤清(1959)「会計職能の発達と会計学の発展」黒澤清責任編集『体系近代会計学第一巻会計学の基礎概念』中央経済社、3-99頁。
- クーン、トーマス(1962)、(中山茂訳(1971))『科学革命の構造』みすず書房。
- (1977)、(安孫子誠也・佐野正弘訳(1998)合本版)『科学革命における本質的緊張』みすず書房。

- 清水啓介(2000)「投下資本回収計算に関する再吟味」『四国大学紀要』(A) 13、19-31頁。
- 清水 博(1996)『生命知としての場の論理』中央公論社。
- 中瀬忠和(1991)「会計における認識と事実：一步前——取引記入は《事実》どおりに記入するのか——」『商学論纂』第32巻第5・6号、237-262頁。
- (1995-a)「『役割』としての会計」からの税務会計管見」富岡幸雄博士古希記念論文集編集委員会編集『税務会計研究の現代的課題』第一法規、111-124頁。
- (1995-b)「1つの管理会計観とインタラクティブ・コントロール——社会的相互作用の視点から——」『駿河台経済論集』第4巻第2号、291-315頁。
- (2010)「会計における「パラダイム転換」と会計職能論」『商学論纂』第51巻第1号、319-349頁。
- 中野勲(1982)「職能論」青柳文司編著『会計学基礎講座1 会計理論の基礎』中央経済社、17-30頁。
- 野家啓一(1998)『クーン——パラダイム』講談社。
- 渡部裕亘(1981)「会計職能論に関する覚書」『商学論纂』第22巻第1・2・3合併号、437-450頁。